

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.894/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158858-00
Impugnação: 40.010123908-79, 40.010123957-49 (Coob.), 40.010123956-68 (Coob.)
Impugnante: Vaccinar Indústria e Comércio Ltda
IE: 062308283.00-63
Joaquim José de Souza (Coob.)
CPF: 140.305.786-91
Raquel Alves Penido Machado (Coob.)
CPF: 892.238.966-49
Proc. S. Passivo: Nelson Xisto Damasceno Filho/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Não havendo prova nos autos de que os contabilistas tenham agido com dolo ou má fé não é possível imputar-lhes a responsabilidade pelo crédito tributário com fulcro no art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75. Assim, no caso dos autos, em que se apurou valores lançados a débito em conta corrente não contabilizada, devem ser excluídos os contadores do pólo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA. A partir da análise dos extratos bancários relativos à movimentação financeira da Impugnante, o Fisco verificou o ingresso de recursos não contabilizados na escrita fiscal e sem origem comprovada, caracterizando a saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal correspondente, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 42, § 1º da Lei Federal n.º 9.430/96 e art. 194, § 3º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, II. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise dos argumentos apresentados pela defesa. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas às transferências entre contas correntes bancária de titularidade da empresa autuada e as referentes a cheques devolvidos e comprovadamente redepósitos. E, ainda, para adequar a multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55, II da Lei n.º 6763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2007, em face da realização de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constatadas pelo creditamento de valores na conta corrente bancária não contabilizada, em nome da Autuada, cuja origem dos recursos creditados não foi comprovada, nos termos da intimação de 12 de agosto de 2008 e da legislação aplicável.

O Fisco chegou a tal imputação mediante auditoria fiscal contábil e conferência de livros e documentos fiscais, bem como de extratos bancários encaminhados por instituição financeira (Banco Itaú S/A), obtidos nos termos dos arts. 77 a 82 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Foram incluídos como Coobrigados os contabilistas responsáveis pela escrita fiscal da empresa, quais sejam, Raquel Alves Penido Machado (período de 06 de outubro 1996 a 26 de setembro de 2006) e Joaquim José de Souza (a partir de 27 de setembro de 2006).

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II.

Inconformados com as exigências fiscais, Autuada e Coobrigados apresentam, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, impugnação em conjunto às fls. 285/294, aos seguintes argumentos:

- o art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75 impõe como condição para que o contabilista seja considerado responsável solidário pelo imposto devido e não pago (e somente deste, na exata dicção da lei) que o não pagamento tenha resultado de ato por ele praticado como dolo ou má fé e não há nos autos, qualquer menção quanto à prática pelos contabilistas de ato que possa ser qualificado como doloso ou viciado pela má fé;

- trata-se, pois, de vazia imputação de responsabilidade tributária solidária, destituída dos requisitos legais e que impede até mesmo o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório pelos acusados, que não sabem do que se defenderem;

- cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema;

- a ausência de imputação de pelo menos uma das duas condutas exigidas pela norma em questão (dolo ou má fé), tem o condão de tornar insubsistente a atribuição de responsabilidade solidária aos contabilistas;

- há depósitos em conta corrente que não são provenientes da circulação de mercadorias e sim de outras operações, tais como, transferências entre contas correntes de mesma titularidade; empréstimos tomados; resgate de aplicações; operações financeiras e estorno de créditos indevidos (devolução de cheques sem fundos);

- a matéria é objeto de laudo pericial preliminar, no qual são demonstrados os equívocos cometidos, que serão melhor explicitados na prova pericial requerida;

- como produtora de rações e suplementos para alimentação animal, promove, além das saídas tributadas com aplicação das alíquotas de 7% (sete por cento), 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), saídas com redução de base de cálculo e também saídas isentas e, a fórmula adotada pelo Fisco para arbitramento da alíquota média, não contemplou estas situações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final, requer que seja julgada procedente a impugnação para afastar a atribuição de responsabilidade solidária aos contabilistas; reduzir a base de cálculo do imposto ao montante correspondente aos créditos em conta corrente que efetivamente correspondem a omissão de receita, excluindo os montantes correspondentes a créditos apurados em duplicidade, e recalculando a alíquota média a ser aplicada, levando-se em consideração o comportamento padrão do contribuinte, com a aplicação de todas as modalidades de tributação a que se sujeitam as saídas de mercadorias por ele praticadas, inclusive a saídas isentas, não levadas em consideração na apuração feita pelo Fisco.

Requer, também, a juntada do anexo laudo pericial e a realização de perícia formulando quesitos e indicando assistente técnico.

Diante dos argumentos de defesa e dos documentos anexados (fls. 312/425), o Fisco concede novo prazo aos Sujeitos Passivos (fls. 428/430) para apresentação de esclarecimentos e documentos que comprovassem a origem dos recursos objeto da autuação, fato que redundou na juntada da documentação de fls. 436/886.

Manifestando-se às fls. 890/896, o Fisco acata parcialmente os argumentos da defesa e retifica o crédito tributário, conforme demonstrativos acostados às fls. 897/942, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- deve ser indeferido o pedido de prova pericial, pois, com os documentos e planilha integrantes desse processo é possível fazer a análise das questões levantadas e proceder a aplicação da legislação;

- em relação aos itens transferências, empréstimos, resgates e operações financeiras, nada foi esclarecido precisamente seja por ocasião da fiscalização, seja no momento da impugnação, e mesmo com a intimação posterior, restando somente a alegação, não tendo a empresa se desincumbido do ônus de prová-la;

- relativamente ao item “cheques devolvidos”, foram apresentados 439 documentos que, analisados exaustivamente, levaram à conclusão que, na maioria dos casos, não se comprovou a duplicidade de lançamentos a justificar a exclusão do respectivo valor do crédito tributário lançado;

- havendo um único crédito, mesmo que ocorra a devolução, já se consumara a presunção de que receita não contabilizada significa venda de mercadoria sem emissão do correspondente documento fiscal;

- contudo, restaram alguns documentos que justificaram a exclusão;

- quanto ao item “receita de venda do ativo imobilizado” apresentou-se somente a documentação fiscal de venda, mais nenhuma das informações requisitadas;

- quanto ao item “receita de indenização” o pleito foi atendido;

- como não foi possível caracterizar a natureza das operações que originaram o recebimento dos valores, a alíquota média aplicada, obtida por meio de aplicativo específico da SEF/MG denominado “Auditor Eletrônico” foi favorável ao contribuinte;

- apesar da inadequação da resposta à requisição de informações e documentos foram analisados os dados e retificado o crédito tributário pontualmente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após serem regularmente cientificados sobre a retificação efetuada, os Impugnantes aditam a peça defensiva às fls. 945/957, em resumo, aos argumentos seguintes:

- não pode se conformar com a pequena reformulação do crédito procedida pela Fiscalização, eis que o conjunto probatório anexado aos autos é robusto o suficiente para afastar a presunção de saída de mercadorias desacobertas;

- conforme comprovado e reconhecido em parte pela Fiscalização, foram verificados equívocos no levantamento do suposto crédito tributário, fato que culmina na necessidade de cancelamento do lançamento devido à ausência de certeza e liquidez;

- a Fiscalização manifesta-se através de razões contraditórias, pois, se por um lado, considerou-se que os documentos anexados aos autos não teriam o condão de afastar a presunção fiscal, por outro, a prova pericial contábil foi considerada desnecessária, o que, além de se caracterizar como evidente contra-senso, ofende diretamente os princípios da ampla defesa e da verdade material;

- por ser um direito e garantia fundamental, a ampla defesa não pode ser interpretada de forma restritiva;

- apesar de caber à Autoridade Julgadora administrativa determinar a realização de perícias ou indeferi-las, de acordo com seu convencimento, essa faculdade não pode culminar nos abusos que firmam o texto constitucional e o próprio RPTA;

- de um lado foi constatado que não haveria provas suficientes, enquanto de outro consta que não haveria necessidade de perícia tendo em vista que nos autos estão presentes todos os elementos para a solução da controvérsia;

- no presente caso, o Fisco se eximiu de tentar buscar indícios para encontrar a verdade dos fatos, muito pelo contrário, a Autoridade Administrativa se cingiu a manter o lançamento calcado em presunção, manifestando-se no sentido de negar o pedido de perícia, sem justificativa juridicamente plausível para tanto;

- restou demonstrada a necessidade da realização da prova pericial requerida, a fim de se comprovar a idoneidade de seus procedimentos;

- não há regramento geral para responsabilidade tributária específica dos contabilistas que não exercem qualquer poder de gerência nas empresas em que trabalham ou prestam serviços, carecendo o ordenamento de lei complementar;

- o Poder Judiciário já enfrentou essa questão firmando seu entendimento no sentido de que somente lei complementar pode tratar de matéria pertinente à responsabilidade tributária;

- assim, o art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75 somente pode ser interpretado de acordo com as normas previstas no Código Tributário Nacional que tratam da responsabilidade tributária de terceiros, ou seja, os arts. 134 e 135, mas a situação dos autos não se amolda em qualquer das hipóteses previstas nestes dois artigos;

- o próprio art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75 determina que há necessidade de comprovação inequívoca de dolo ou má fé para que haja responsabilização dos contabilistas, o que efetivamente incorreu nos presentes autos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita jurisprudência deste Conselho de Contribuintes;
- no mérito reafirma seus argumentos já expendidos em sua peça impugnatória ressaltando cada um dos pontos apresentados e destacando que, a partir do momento em que o Contribuinte comprova a inoccorrência de operações de circulação de mercadorias, não há que se falar em incidência do ICMS;
- sobre os equívocos na adoção da chamada "alíquota média", o douto Fiscal apenas manifestou-se defendendo a autuação, mas, a prevalecer seu entendimento, poderiam ser dizimados todos os ditames do Direito Tributário, pois a metodologia utilizada, seja pelo programa da SEF/MG ou por qualquer outra forma de apuração, foi equivocada, tendo em vista de simplesmente desconsidera todas as saídas isentas ou não tributadas, fato que não pode prevalecer, eis que distorce a realidade;
- a alíquota média, como o próprio nome quer dizer, deve representar a normalidade de incidência do ICMS nas operações, mas a sistemática de cálculo adotada nos autos não observa tal fato, por não considerar as saídas isentas e não tributadas, freqüentes em suas operações;
- ainda que seja mantida a presunção ora questionada, a alíquota média deve ser recalculada.

Ao final, reitera seus pedidos e o provimento de sua Impugnação, pugnando pela exclusão do crédito tributário dos valores cobrados a título de juros com base na Taxa SELIC, aplicando-se tão somente os juros de mora legais.

Os argumentos apresentados pelos Impugnantes são refutados pelo Fisco, às fls. 960/970, resumidamente sob os seguintes fundamentos:

- a argüição de incerteza e iliquidez não deve prosperar, pois a reformulação do crédito tributário é trabalho rotineiro em toda a administração pública nacional, estando previsto na legislação e é decorrência lógica dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da autotutela;
- é desnecessária a realização da prova pericial tendo em vista os documentos e informações tabuladas em forma da planilha integrantes desse PTA;
- o contribuinte não se desincumbiu do ônus de fazer a prova a seu favor, contrapondo-se à imputação fiscal, nos termos da norma adjetiva do art. 330 da Lei n.º 5.869/73 (Código de Processo Civil), mesmo sendo-lhe franqueada a segunda oportunidade, após a impugnação (fls. 428/429), restando preclusa, a possibilidade de fazer prova do alegado;
- o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, em decisões prolatadas nos Acórdãos n.ºs 16.832/05/33, 16.519/04/33, 16.116/03/13 e 2.858/03/CE, tem se manifestado favoravelmente à manutenção dos contabilistas no pólo passivo da obrigação tributária, sendo este também o entendimento da Advocacia-Geral do Estado;
- sem prejuízo da análise de outros diplomas, não se pode deixar de considerar as normas previstas no próprio Código de Ética Profissional do Contabilista aprovado pela Resolução CFC n.º 803/96, arts. 2.º e 3.º, e no novo Código Civil;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso presente, tendo em vista os valores envolvidos e os reflexos em diversas outras contas e no balanço da empresa, não é verossímil que os contabilistas desconhecêssem o procedimento da empresa e mesmo não executassem os atos que pudessem ocultar tal informação, seja nos livros fiscais, seja nos livros contábeis;

- assim, ocorreu a prática de atos, por ação ou por omissão, dos quais decorreu a responsabilização nos termos do art. 21, § 2º da Lei nº 6763/75;

- relata como se iniciou a fiscalização;

- a empresa teve diversas oportunidades de justificar os valores creditados não contabilizados, antes e depois da lavratura do Auto de Infração;

- apesar da insuficiência das informações prestadas, os documentos foram analisados e houve reformulação do crédito;

- a empresa reconheceu a procedência em relação ao valor apurado pela auditoria contratada (fl. 396);

- em relação a transferências, empréstimos e cheques devolvidos cita a legislação relativa à matéria e jurisprudência administrativa no sentido de que a presunção não é absoluta, mas o contribuinte a deve afastar, por meio de documentos e outras provas pertinentes;

- quanto aos cheques devolvidos, os documentos apresentados foram analisados e verificou-se que, na maioria dos casos, não havia duplicidade de lançamentos a justificar a exclusão do respectivo valor do crédito tributário lançado;

- quanto à receita de venda do ativo imobilizado, apresentou-se somente a documentação fiscal de venda, mais nenhuma das demais informações requisitadas, não havendo como reputar justificada a receita;

- quanto ao cálculo da alíquota média, a ferramenta utilizada, aplicativo específico da SEF/MG denominado "Auditor Eletrônico", não permite inclusões ou exclusões, calculando o índice por meio da divisão entre "valor do imposto debitado" e "valor total contábil" (entendido este como saídas tributadas), por período, mas tal metodologia está de acordo com os julgados do CC/MG;

- não é possível caracterizar a natureza das operações que originaram o recebimento dos valores objeto da autuação e, nessa impossibilidade, há norma expressa prevista no art. 195, §2º inciso V, "b" do RICMS/02;

- o contribuinte foi favorecido com a aplicação da alíquota média, entre 10,95% e 17,98% (fl. 939) e não a de 18% para todas as operações, em todos os meses;

- haveria completa inversão do ônus da prova se se efetuasse o pleito do contribuinte: a alíquota entre 0,81063% e 4,24283% (fl. 389), pois não há nenhum argumento de que as saídas (sem documento fiscal) teriam se dado na mesma proporção de suas operações regulares.

Ao final, destacando a empresa reconheceu a procedência em relação ao valor apurado pela auditoria contratada, e, no dia em que recusou dar recebimento no AIAF, protocolou na AF/BH-1 petição contendo denúncia espontânea acerca dos fatos aqui relatados, pede seja julgado procedente o lançamento, nos termos da reformulação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 977/979, que resulta na juntada dos documentos de fls. 991/1.035 e na manifestação fiscal de fls. 1.037/1.039.

A Assessoria do CC/MG em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 1040/1056, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 897/942, devendo-se ainda:

1. excluir o valor indicado no Quadro I (fl. 1.046) relativo às transferências entre contas correntes bancárias de titularidade da empresa autuada;
2. excluir as exigências relativas aos cheques devolvidos e redepósitos (Quadro III – fl. 1.056);
3. excluir os contabilistas da empresa autuada do pólo passivo da obrigação tributária;
4. adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75, ao disposto no § 2º, do mesmo dispositivo, com redação dada pela Lei n.º 15.956/05.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2007, em face da realização de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, constatadas através do creditamento de valores na conta corrente bancária não contabilizada, em nome da Autuada, cuja origem dos recursos creditados não foi comprovada, nos termos da intimação de 12 de agosto de 2008 e da legislação aplicável.

O Fisco chegou a tal imputação mediante auditoria fiscal contábil e conferência de livros e documentos fiscais, bem como de extratos bancários encaminhados por instituição financeira (Banco Itaú S/A), obtidos nos termos dos arts. 77 a 82 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Desta forma, a autuação versa sobre a constatação de creditamento de valores na conta corrente bancária (conta n.º 3683, agência n.º 3179, agência Mineirão, Banco Itaú S/A, em nome da ora Impugnante) cuja origem dos recursos creditados não foi justificada e os valores não contabilizados.

O trabalho fiscal iniciou-se após o recebimento de expediente advindo do Fisco do Estado do Paraná, o qual relatava autuação no trânsito de mercadorias, em que restou patente a prática de subfaturamento em 50% (cinquenta por cento) do valor da operação: a nota fiscal de saída, emitida por Vaccinar Indústria e Comércio Ltda, era acompanhada de duas boletas bancárias, uma indicando uma conta corrente do Banco do Brasil S/A e outra indicando uma conta corrente do Banco Itaú S/A.

O cliente deveria pagar as duas: a boleta do Banco do Brasil (que seria a da conta corrente contabilizada), com valor idêntico ao da nota fiscal; e a do Banco Itaú (a da conta não contabilizada).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram incluídos como Coobrigados os contabilistas responsáveis pela escrita fiscal da empresa, quais sejam, Raquel Alves Penido Machado (período de 06 de outubro 1996 a 26 de setembro de 2006) e Joaquim José de Souza (a partir de 27 de setembro de 2006).

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II.

Da Perícia

Os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Para tanto formulam os seguintes quesitos:

“1) Queira o Expert analisar os extratos da conta corrente 3683, agência 3179 (Mineirão) do Banco Itaú S/A de titularidade de VACCINAR IND E COM LTDA, identificando quais lançamentos à crédito não se referem a saídas desacobertadas de documento fiscal?

2) No Auto de Infração 01.000158858.00 foi considerado como venda desacobertada de documento fiscal transferências de recursos entre contas de mesma titularidade, ou seja, da própria VACCINAR IND E COM LTDA? Identificar cada lançamento.

3) Consta no PTA 01.000158858.00 lançamentos de créditos com base na conta corrente fiscalizada que se referem a venda de ativo imobilizado, ou seja, não integrando a Base de Cálculo do ICMS?

4) Queira o Expert verificar as bases de cálculo utilizadas em cada lançamento do Auto de Infração, confrontando com os documentos que deram origem a tais lançamentos, a fim de constatar a existência de divergências?

5) Havendo divergências entre os valores apurados pelo Fisco e os valores reais, qual é esta diferença? Detalhar.

6) Queira o Expert informar se os cheques devolvidos na conta corrente fiscalizada acarretam no lançamento em duplicidade pela fiscalização de venda desacobertada de documento fiscal?

7) Queira o Expert informar qual o procedimento adotado para se obter a alíquota média de ICMS sobre as vendas contabilizadas da VACCINAR IND E COM LTDA?

7.1) Foi considerada a integralidade das saídas para se obter a alíquota média de ICMS?

7.2) O procedimento de apuração do ICMS no PTA 01.000158858.00 incidente sobre as saídas desacobertadas de documento fiscal respeitou o comportamento do ICMS sobre as saídas contabilizadas, ou seja, na mesma proporção de saídas isentas, não tributadas e demais alíquotas e reduções na base de cálculo das saídas contabilizadas?

8) Foi correta a aplicação da correção monetária e juros Selic, observando os índices legais, por ocasião da emissão do Auto de Infração?

9) Queiram ainda, os Srs. Peritos, apresentar quaisquer outros esclarecimentos que se façam necessários..”

Em suma, os Impugnantes requerem a realização de prova pericial, apresentando os quesitos acima transcritos, cujos objetivos podem ser assim resumidos:

(a) Identificar quais lançamentos contidos na conta corrente bancária que não estariam vinculados a saídas desacobertadas de documentação fiscal;

(b) Identificar lançamentos relativos a transferências entre contas de mesma titularidade e referentes a vendas de bens pertencentes ao ativo imobilizado da empresa, com o intuito de excluí-los da base de cálculo adotada pelo Fisco;

(c) Verificar eventuais divergências entre valores de lançamentos apurados pelo Fisco e aqueles constantes dos documentos que lhes deram origem;

(d) Apurar eventuais duplicidades no levantamento efetuado pelo Fisco, no que diz respeito a cheques depositados e posteriormente devolvidos pelo sistema bancário;

(e) Analisar a correção do procedimento adotado pelo Fisco quanto à apuração da “alíquota média” (carga tributária média – índice técnico), para fins de cálculo do ICMS exigido.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelos próprios Impugnantes em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Neste sentido, cumpre destacar que as questões levantadas nos quesitos podem ser respondidas mediante a análise dos seguintes documentos:

- “Laudo Pericial Contábil” apresentado pelos Impugnantes e seus respectivos anexos (fls. 312/425);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Documentos complementares acostados aos autos pelos Impugnantes, em cumprimento ao Termo de Intimação de fls. 428/429;

- Documentos suplementares relativos ao interlocutório de fls. 977/979 (fls. 991/1.035).

Cumprе ressaltar as disposições contidas no art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

“Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

.....
II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

.....”

É importante registrar que a empresa reconheceu a procedência em relação ao valor apurado pela auditoria por ela contratada (fl. 396), no valor de R\$ 3.065.290,89 (três milhões, sessenta e cinco mil e duzentos e noventa reais e oitenta e nove centavos) e, no dia em que se recusou a receber o AIAF, protocolou na AF/BH-1 petição contendo denúncia espontânea acerca dos fatos que levaram à autuação ora examinada.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supável por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo aos Impugnantes.

Do Mérito

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, basicamente, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações.

Da Sujeição Passiva

Antes de se adentrar no mérito propriamente dito, cumprе analisar a questão levantada pelos Impugnantes quanto a sujeição passiva.

Conforme observação contida no próprio Auto de Infração (fl. 24), com fulcro no art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75, o Fisco incluiu na sujeição passiva os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contabilistas responsáveis pela escrita fiscal e contábil da empresa Impugnante, quais sejam: Sra. Raquel Alves Penido Machado (sujeição no período de 06 de outubro de 1996 a 26 de setembro de 2006) e Sr. Joaquim José de Souza (sujeição a partir de 27 de setembro de 2006).

Veja-se o que dispõe o citado dispositivo legal:

"Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

.....
§ 3º - São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má fé." (grifos não constam do original)

Para que uma pessoa possa figurar no pólo passivo da obrigação tributária é necessária expressa disposição em lei.

No entanto, a inclusão dos contabilistas no pólo passivo da obrigação tributária, respondendo pela totalidade do crédito tributário, não encontra respaldo no dispositivo legal em apreço, uma vez que inexistente nos autos qualquer prova de que os mesmos tenham participado do ilícito fiscal, muito menos de forma dolosa.

Corrobora o entendimento acima a seguinte lição de Hugo de Brito Machado:

"...

Em princípio o contabilista não decide sobre se o fato que é objeto de registro contábil deve ocorrer lícito ou ilícitamente. Ele apenas o registra, e muitas vezes sequer sabe se o mesmo ocorreu ilícitamente. Entretanto, em face da natureza de sua atividade e da ligação que em geral tem com o centro de decisões da empresa, muitas vezes é ouvido por quem decide. Daí a questão de saber se e em que casos assume a responsabilidade pelos ilícitos eventualmente consubstanciados por fatos cujos registros realiza na contabilidade da empresa.

Nos casos em que não participa da decisão, sequer aconselhando aquele que decide, evidentemente não assume responsabilidade por eventual ilicitude. A questão está naqueles casos em que o contabilista é consultado. Nestes, se o ilícito é consubstanciado precisamente pela conduta que aconselhou fosse adotado, certamente poderá ser responsabilizado, porque de algum modo influenciou na tomada da decisão de cometer o ilícito.

3.2. Responsabilidade penal e dolo

É evidente, porém, que em qualquer caso somente responderá se agir com dolo, vale dizer, se prestar a

orientação consciente de que a conduta por ele preconizada configura o ilícito penal. Não basta a culpa eventualmente configurada pela imperícia, embora quase sempre se deva presumir o dolo porque o contabilista em regra sabe dos efeitos tributários dos fatos registrados na contabilidade.

Admitindo-se que o contabilista orienta o centro de decisões da empresa no sentido de praticar certa conduta, sabendo que a mesma configura um ilícito penal tributário, não há dúvida de que a sua orientação pode implicar responsabilidade penal pelo crime eventualmente consumado. Relevante, porém, será sempre a questão da configuração, ou não, do tipo penal, posto que nem sempre o que é ilícito fiscal é também ilícito penal, como acima ficou já demonstrado.

...”

Disponível em:
http://www.cursoparaconcursos.com.br/arquivos/downloads/artigos/Planejamento_Tributario_e_Crime_Fiscal_na_Atividade_do_Contabilista.pdf

Nos exatos termos do art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75, os contabilistas somente respondem pelo crédito tributário em razão de atos por ele praticados com dolo ou má fé, o que, conforme já salientado, não se encontra suficientemente provado nos autos, mesmo porque esses profissionais não têm, necessariamente, o conhecimento sobre a existência de conta corrente bancária paralela.

Assim sendo, devem ser excluídos do pólo passivo da obrigação tributária os contabilistas responsáveis pela escrita fiscal e comercial da empresa autuada.

Da Autuação

Os valores objeto da presente autuação estão discriminados na planilha de fls. 32/73, cujos dados foram extraídos do extrato bancário acostado às fls. 82/109, e se referem a recursos creditados na conta corrente n.º 3.683-9, agência n.º 3179, do Banco Itaú.

Embora tenha sido intimada a comprovar (fl. 14), mediante documentação hábil e idônea, a origem detalhada dos recursos movimentados na citada conta corrente bancária, a empresa Impugnante não produziu a prova requerida.

Diante da não comprovação da origem de recursos, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei Estadual n.º 6.763/75, c/c art. 42, § 1º da Lei Federal n.º 9.430/96 e art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando todos os valores acima indicados como provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

“Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.”

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º Os valores das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

“Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:
.....

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.”

Observe-se que a presunção legal prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02, tem o mesmo alcance da prevista no art. 42, § 1º da Lei Federal n.º 9.430/96, pois o dispositivo mineiro autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta “Bancos”, equivalente à conta “Caixa” (“Caixa” e “Bancos” formam, contabilmente, o grupo denominado “Disponibilidades” – Ativo Circulante).

Por outro lado, deve-se destacar que “a denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário para ilidi-la. Portanto, se a legislação admite presunção de veracidade em relação a determinados efeitos provenientes de relação jurídica, também determinada, a despeito do ordenamento positivo, pode-se produzir prova em contrário, realizando-se o intento de fazer que a lei não incida sobre aquele determinado caso concreto e provando-se que a relação jurídica não existiu, ou seus efeitos não foram aqueles que a legislação teve por presumivelmente apuráveis” (DUARTE, Sandro Marino - Professor de Direito Civil e Professor-Orientador do Núcleo de Prática Jurídica da Faculdade Moraes Júnior).

Portanto, poderia a empresa Impugnante elidir a acusação fiscal através de anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

idônea, de que os valores depositados na conta-corrente bancária em questão se referiam a vendas de mercadorias regularmente realizadas e declaradas ao Fisco ou oriundos de outras receitas da empresa, não tributáveis pelo ICMS, mas tal prova, conforme já salientado, não foi produzida.

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente, o disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 (*equivalente ao art. 110, da antiga CLTA/MG*), *in verbis*:

“Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.”

Os Impugnantes requerem a exclusão da base de cálculo do ICMS de valores creditados na conta corrente objeto da autuação, provenientes de transferências entre contas de mesma titularidade, com os seguintes argumentos, *in verbis*:

“Na análise do Quadro I anexo ao auto de infração, observa-se a ocorrência de diversos lançamentos que correspondem a transferências realizadas pela própria impugnante entre as seguintes contas correntes de sua titularidade: da conta corrente 03533-6, agência 3179, do Banco Itaú S/A para a conta corrente 3683 da mesma agência e instituição financeira, no total de R\$ 1.069.281,22 (fl. 13 do anexo laudo pericial preliminar).

É de se registrar que a impugnante foi submetida a rigorosa ação de fiscalização, na qual, além desse, foi lavrado o auto de infração n.º 01 000153696 91, no qual foi exigido apenas e tão somente o estorno de créditos relativos a operações posteriores isentas ou tributadas com base de cálculo reduzida, não tendo sido constatada qualquer omissão de receita.

É de se concluir, portanto, que todos os recursos de propriedade da impugnante que se encontram depositados na conta corrente de origem dos créditos foram oferecidos à tributação, não havendo de falar em exigência de ICMS, porquanto a transferência de recursos entre contas correntes do contribuinte não constitui fato gerador do ICMS.”

Alguns exemplos de transferências de valores entre contas correntes de titularidade da empresa Impugnante estão demonstrados às fls. 316/317, do “Laudo Pericial Contábil” por ela anexado aos autos.

Em função dos argumentos acima, o Fisco intimou a empresa Impugnante (fl. 428) a “*informar n.º do lançamento contábil, data, valor, conta de contrapartida,*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relacionados à conta corrente de origem dos recursos (indicando o nº de pág do razão analítico)” e solicitou que a informação deveria ser “acompanhada dos documentos relacionados a todas as operações alegadas e não somente exemplificativamente conforme o foi às fls. 399/402”.

A resposta da empresa Impugnante foi no sentido de que não possuiria “outros documentos relativos às transferências de saldo bancário realizadas entre as contas correntes 3533-6 e 3683, da agência 3.179 (Mineirão), do Banco Itaú S/A ambas de sua titularidade, haja vista que inexistente a obrigação legal de sua guarda e que todas as operações então realizadas são de conhecimento do Fisco, já que foram desveladas por ocasião da quebra de sigilo bancário levada a efeito.”

Diante disso, o Fisco não acatou os argumentos da defesa, uma vez não apresentados os documentos por ele solicitados.

Na tentativa de sanar qualquer dúvida sobre o assunto, a Assessoria do Conselho de Contribuintes exarou o despacho interlocutório de fls. 977/979, solicitando, dentre outras, as seguintes informações/providências:

1. Quanto às Transferências Bancárias:

No “Laudo Pericial Contábil” apresentado por essa empresa (fl. 324), consta a informação de que “foram excluídos do QUADRO I do Auto de Infração todos os créditos na conta corrente fiscalizada provenientes de transferências de recursos da própria VACCINAR IND E COM LTDA, especificamente da Conta Corrente 03533-6 da agência 3179 do próprio Banco Itaú. Tal exclusão representa o montante de R\$ 1.069.281,22 representados pela rubricas abaixo:”

Referência	Valor Lançamento
AG. TEF 3179.03533-6	20.553,64
SISPAG VACCINAR IND C L	433.527,22
SISPAG VACCINAR IND C L	201.665,09
TBI 3179.03533-6 C/C	278.013,68
TED 104.0000 VACCINAR I C	72.784,56
TED D 001.3394 VACCINAR I	62.737,03
TOTAL	1.069.281,22

Diante disso, favor providenciar o que se segue:

1.1. Para cada uma das referências acima, elaborar planilha demonstrando analiticamente todos os valores “excluídos”, com indicação da data e do valor individual de cada lançamento contido no extrato bancário de fls. 82/209;

1.2. Comprovar, mediante anexação aos autos de cópia do extrato bancário relativo à Conta Corrente nº. 03533-6, da agência 3179, do Banco Itaú, que os valores acima citados referem-se efetivamente a transferências de recursos entre contas de mesma titularidade;

1.3. Indicar de forma individualizada, caso existam, outros créditos existentes na conta corrente bancária objeto da autuação que não estejam vinculados a operações mercantis (Ex.: Empréstimos, Resgate de Aplicações, Operações Financeiras, etc.), apresentando os documentos e esclarecimentos que se fizerem necessários relativos a cada lançamento.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atendendo à solicitação, a empresa Impugnante anexou aos autos a planilha de fl. 1.002, reproduzida a seguir com pequenas modificações, contendo os dados relativos às alegadas transferências e os respectivos extratos bancários das contas correntes (fls. 1.004/1.031).

QUADRO I											
Conta Corrente 3683-9 - Agência 3179 - Banco Itaú					Conta de Origem do Lançamento (Mesma Titularidade)						
Data	Valor	Histórico do lançamento	D/C	Fl. Autos	Banco	Agência	Conta	D/C	Fl. Autos	Titular	
6/1/2003	181.865,09	SISPAG VACCINAR	C	32	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.004	VACCINAR IND E COM LTDA	
29/1/2003	30.000,00	TED D 001.3394 VACCINAR I	C	32	Banco do Brasil	3394-4	7726-7	D	1.005		
7/4/2003	20.000,00	SISPAG VACCINAR	C	38	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.006		
24/11/2004	6.678,45	SISPAG VACCINAR IND C L	C	56	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.007		
30/12/2004	60.470,00	SISPAG VACCINAR IND C L	C	56	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.008		
30/3/2005	9.105,58	TED D 001.3394 VACCINAR I	C	58	Banco do Brasil	3394-4	7726-7	D	1.009		
14/4/2005	72.784,56	TED 104.0000 VACCINAR I C	C	58	Não informado	X	X	X	X		X
19/4/2005	9.106,00	TED D 001.3394 VACCINAR I	C	58	Banco do Brasil	3394-4	7726-7	D	1.010		
28/4/2005	38.474,14	SISPAG VACCINAR IND C L	C	58	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.011		
17/5/2005	15.000,00	SISPAG VACCINAR IND C L	C	58	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.012		
23/6/2005	16.126,32	TBI 3179.03533-6 C/C	C	59	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.013		
28/7/2005	47.926,00	TBI 3179.03533-6 C/C	C	59	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.014		
29/7/2005	119.920,40	TBI 3179.03533-6 C/C	C	59	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.014		
21/11/2005	18.000,00	SISPAG VACCINAR IND C L	C	61	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.015		
21/12/2005	18.457,25	SISPAG VACCINAR IND C L	C	61	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.016		
15/1/2006	8.600,00	AG. TEF 3179.03533-6	C	61	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.017		
16/12/2005	9.475,45	TED D 001.3394 VACCINAR I	C	61	Banco do Brasil	3394-4	7726-7	D	1.018		
12/1/2006	3.953,64	AG. TEF 3179.03533-6	C	61	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.019	VACCINAR IND E COM LTDA	
16/1/2006	50.000,00	SISPAG VACCINAR IND C L	C	61	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.020		
25/1/2006	43.059,65	SISPAG VACCINAR IND C L	C	61	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.021		
23/2/2006	104,15	SISPAG VACCINAR IND C L	C	62	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.022		
16/3/2006	8.000,00	AG. TEF 3179.03533-6	C	62	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.023		
10/4/2006	13.000,00	SISPAG VACCINAR IND C L	C	62	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.024		
5/6/2006	9.507,86	SISPAG VACCINAR IND C L	C	64	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.025		
15/1/2007	15.000,00	TBI 3179.03533-6 C/C	C	70	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.026		
26/2/2007	122.662,22	SISPAG VACCINAR IND C L	C	70	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.027		
1/3/2007	23.113,50	SISPAG VACCINAR IND C L	C	70	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.028		
29/3/2007	15.000,00	SISPAG VACCINAR IND C L	C	70	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.029		
4/4/2007	54.206,00	TBI 3179.03533-6 C/C	C	70	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.030		
5/9/2007	5.050,00	TED D 001.3394 VACCINAR I	C	71	Não informado	X	X	X	X	X	
30/11/2007	24.834,96	TBI 3179.03533-6 C/C	C	73	Banco Itaú S.A.	3179	03533-6	D	1.031	VACCINAR IND E COM LTDA	
Subtotal:	1.069.281,22										
	-72.784,56				Transferência não Comprovada						
	-5.050,00				Transferência não Comprovada						
Total:	991.446,66										

Deve-se lembrar que o art. 42, § 1º da Lei Federal n.º 9.430/96, somente considera como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ora, no caso das transferências acima, a origem dos recursos, de acordo com a documentação acostada aos autos, são as contas correntes bancárias mantidas junto aos Bancos Itaú (Conta n.º. 03533-6) e do Brasil (Conta n.º. 7726-7) e em relação a essas contas bancárias inexistente qualquer acusação fiscal de que os recursos nelas existentes não tenham sido contabilizadas e declaradas ao Fisco ou que não estejam lastreadas em documentos fiscais.

Nesse sentido, deve ser excluído da base de cálculo apurada pelo Fisco o montante equivalente a R\$ 991.446,66 (novecentos e noventa e um mil, quatrocentos e quarenta e seis reais e sessenta e seis centavos), por se referir a transferências entre contas correntes de mesma titularidade, comprovadas documentalmente.

Ressalte-se que, em relação ao item “1.3” do interlocutório, a empresa Impugnante não trouxe aos autos qualquer documentação que comprovasse a existência de outros créditos existentes na conta corrente bancária objeto da autuação, que não estivessem vinculados a operações mercantis (Ex.: Empréstimos, Resgate de Aplicações, Operações Financeiras, etc.).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à venda de bens do ativo imobilizado (veículos), segundo a empresa Impugnante, o Fisco teria considerado como saídas desacobertas de documentação fiscal valores relativos a vendas de veículos que compunham o seu ativo imobilizado, nas quantias indicadas na planilha de fl. 319.

No entanto, confrontando-se as notas fiscais acostadas às fls. 436/442 e os valores listados à fl. 319, foram verificadas incoerências entre os dados apresentados ou a inexistência de notas fiscais relativas às alegadas vendas, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Laudo Pericial Contábil - Venda de Veículos - Fl. 319							
Valor	Data	Fl Autos (Extrato)	Referência	NF Apresentada			Observação
				Valor	Data	Fl. Autos	
13.000,00	4/10/2005	fl. 164	Venda Caminhão GWO 0817	23.000,00	5/10/2005	fl. 438	X
45.000,00	15/10/2004	fl. 137	Venda Caminhão GYM 9084	X	X	X	NF não apresentada
71.045,02	15/9/2004	fl. 136	Venda Caminhão Minasmáquinas	X	X	X	NF não apresentada
3.600,00	20/6/2005	fl. 149	Venda Veículo GYV 9247	4.400,00	17/6/2005	437	X
19.000,00	14/3/2006	fl. 173	Venda Veículo GZH 6516	8.000,00	15/3/2006	440	Valor NF inferior ao crédito em conta
27.000,00	21/11/2007	fl. 207	Venda Veículo GZN 1902	2.000,00	29/11/2007	442	Valor NF inferior ao crédito em conta
1.250,00	6/1/2006	fl. 170					X
1.250,00	6/2/2006	fl. 171					X
1.250,00	6/3/2006	fl. 173	Venda Veículo GZT 2225	8.000,00	20/2/2006	439	X
1.250,00	6/4/2006	fl. 174					X
1.250,00	23/5/2006	fl. 177					X
3.000,00	25/7/2006	fl. 183	Venda Veículo HAB 1432	6.000,00	25/7/2006	441	Valor NF inferior ao crédito em conta
17.500,00	25/7/2006	fl. 183					
205.395,02				51.400,00			

Diante disso, através do item “2”, do interlocutório de fls. 977/979, a Assessoria do Conselho de Contribuintes solicitou à empresa Impugnante as seguintes providências:

- apresentar os lançamentos contábeis relativos às aquisições e vendas dos veículos acima listados;
- acostar aos autos as notas fiscais não apresentadas e justificar as incoerências apontadas no quadro acima.

A Impugnante, porém, não atendeu às solicitações e não fez qualquer menção sobre a matéria em apreço, o que pode ser observado mediante visualização dos documentos acostados às fls. 991/1.035.

Assim sendo, a argumentação da empresa deve ser rejeitada, uma vez não comprovada, de forma inequívoca, a origem dos recursos indicados no quadro acima.

Relativamente à indenização recebida em ação judicial, argumentação da empresa Impugnante de que a importância de R\$ 157.990,70 (cento e cinquenta e sete mil, novecentos e noventa reais e setenta centavos), creditada na conta corrente objeto da autuação, era referente a indenização judicial, não tendo, portanto, qualquer vinculação com venda de mercadorias, foi integralmente acatada pelo Fisco, o que pode ser observado através do seguinte trecho da manifestação fiscal:

“Finalmente, o item “1g” (receita de indenização) houve resposta adequada, com indicação da conta corrente e

titularidade coincidente com o lançamento. Além disso, consta o nome na procuração e no Alvará Judicial (fls. 444-445), coincidentes com o do extrato bancário. O pleito referente a esse lançamento de R\$ 157.990,70, creditado em 03/07/2007, foi atendido”.

Em relação aos cheques depositados e posteriormente devolvidos, argumentam os Impugnantes que *“na apuração da pretensa base de cálculo do ICMS foram computados em duplicidade os créditos relativos a cheques que foram reapresentados após não terem sido compensados por ocasião da primeira apresentação”*.

Em outras palavras, afirmam que *“o valor do crédito correspondente à primeira apresentação não se tornou efetivo tendo em vista a sua devolução pela insuficiência de fundos. Somente na reapresentação é que o crédito se fez valer para a impugnante. Como se trata do pagamento correspondente a uma única saída de mercadoria, não se há de computar o mesmo cheque em duplicidade na apuração da base de cálculo do ICMS”*.

No entender dos Impugnantes, haveria um excesso de base de cálculo no valor equivalente a R\$ 367.924,25 (trezentos e sessenta e sete mil, novecentos e vinte e quatro reais e vinte e cinco centavos), referente a cheques depositados e posteriormente devolvidos (exemplos às fls. 320/322), listados no Quadro III – Relação de Cheques Devolvidos acostado às fls. 372/387, cujas cópias foram anexadas às fls. 447/886.

Deve-se ressaltar, inicialmente, que a mera devolução de cheque depositado, assim como ocorre com uma duplicata mercantil não paga, não descaracteriza a omissão de receita (venda desacobertada), significando apenas que a obrigação não foi quitada a tempo e modo pelo cliente da empresa Impugnante, podendo esta ter recebido a quantia a que tinha direito através de outros meios, sem que o valor tenha transitado novamente pela conta corrente objeto da autuação.

Assim, como bem ressaltado pelos próprios Impugnantes, haveria exigência indevida somente nos casos em que houvesse a comprovação da existência de novo depósito referente ao cheque inicialmente devolvido e reapresentado para liquidação.

Nesse sentido e após a análise de todos os cheques acostados aos autos pela empresa Impugnante, o Fisco constatou a duplicidade de exigências somente em relação aos documentos a seguir relacionados.

Note-se que quanto aos demais cheques apresentados, o Fisco entendeu que as alegadas duplicidades não estavam comprovadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quadro II - Lançamentos em Duplicidade Excluídos pelo Fisco							
Lançamentos em Duplicidade Excluídos pelo Fisco				Lançamentos Vinculados Mantidos			
Fl. Autos	Data	Valor	Documentos Comprobatórios da Duplicidade (Fl. Autos)	Fl. Autos	Data	Valor	Observação
41	7/5/2003	14.117,40	448	41	7/5/2003	14.117,40	x
50	17/9/2003	60,00	506	50	1/10/2003	60,00	x
59	17/6/2005	668,00	540/544	59	24/6/2005	945,77	x
59	17/6/2005	277,77	542/544				x
61	12/1/2006	906,00	613/614	61	23/1/2006	906,00	x
62	16/2/2006	4.401,21	617/619	62	3/3/2006	4.401,21	x
63	25/5/2006	3.000,00	177 e 658/659	63	23/5/2006	3.707,00	R\$ 3.000,00 incluído no depósito no valor de R\$ 3.707,00
64	8/8/2006	1.420,25	666/669	64	13/6/2006	1.420,25	x
64	22/6/2006	64,00	673/675	65	28/6/2006	64,00	x
65	7/7/2006	144,00	680/682	66	21/7/2006	144,00	x
66	19/7/2006	683,00	695/701	66	25/7/2006	683,00	x
66	19/7/2006	91,50	697/703	66	4/8/2006	91,50	x
66	31/7/2006	500,00	706/710	66	25/7/2006	500,00	x
72	20/9/2007	1.045,00	876/878				x
72	20/9/2007	1.163,00	877/878	72	24/9/2007	2.208,00	x
Total:		28.541,13					

Não obstante, assim como nos itens anteriormente analisados, através do item “3”, do interlocutório de fls. 977/979, a Assessoria do Conselho de Contribuintes concedeu nova oportunidade à empresa Impugnante para apresentação de demonstrativo vinculando, de forma precisa, os valores relativos aos cheques devolvidos aos depósitos efetuados em datas subsequentes ou na mesma data da devolução.

Muito embora a Defendente não tenha cumprido a contento a solicitação, pois se limitou a apresentar a planilha de fls. 1.033/1.035, sem a vinculação desejada, a Assessoria do Conselho de Contribuintes, após detalhada análise das cópias de cheques e extratos bancários de fls. 447/886, constatou a existência de outros lançamentos em duplicidade, conforme demonstrado no Quadro III (fl. 1.056), do qual extraem-se os seguintes exemplos:

Data da Devolução	Fl. Autos	Valor	Novo Depósito			Lançamento Autuado	
			Fl. Autos	Data	Valor	Fl. Autos	Valor
13/8/2003	450	1.035,00	452	28/8/2003	1.035,00	48	1.035,00
17/6/2004	572	1.200,00	575	18/6/2004	1.200,00	53	1.200,00
3/8/2004	577	83,00	579	6/8/2004	83,00	54	83,00
16/2/2005	522	223,75	524	21/2/2005	223,75	57	223,75
23/2/2005	525	223,75	527	8/3/2005	223,75	57	223,75

Em relação a esses e aos demais lançamentos listados no referido Quadro III, a duplicidade de exigências caracteriza-se em função dos seguintes argumentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) todos os créditos lançados na conta corrente bancária foram considerados sem origem;

2) se um cheque é devolvido (debitado na conta corrente), deve-se concluir que em algum momento ele foi depositado (creditado), ainda que em conjunto com outros não devolvidos, e, desta forma, seu valor já teria sido considerado no levantamento fiscal;

3) Havendo um novo depósito de idêntico valor, em data subsequente próxima ou na mesma data da devolução, é razoável o argumento de que se trata de depósito do mesmo cheque (salvo prova em contrário que inexistente nos autos).

Acrescente-se que a retificação proposta atinge, inclusive, os casos de duplas devoluções e reapresentações (devolução + depósito e nova devolução + novo depósito), como é o caso, por exemplo, do cheque no valor de R\$ 223,75 (duzentos e vinte e três reais e setenta e cinco centavos), listado no quadro acima.

Assim sendo, devem ser excluídos da base de cálculo apurada pelo Fisco todos os valores lançados no quadro supracitado (Quadro III – fl. 1.056), devendo-se ressaltar que em relação aos demais cheques a duplicidade de exigências não se caracterizou, especialmente pela falta de comprovação da reapresentação dos mesmos (novo depósito do mesmo cheque).

Outra discussão posta pelos Impugnante diz respeito ao cálculo da “Alíquota Média”.

Conforme demonstrado às fls. 210/269, para fins de cálculo do ICMS o Fisco calculou a “alíquota média” mensal (carga tributária média) através da seguinte fórmula:

$$\text{Alíquota Média} = \text{ICMS Declarado} \div \text{Base de Cálculo Declarada}$$

Os Impugnantes, no entanto, entendem que, para fins de “*arbitramento da alíquota média a incidir sobre as saídas desacobertadas, deve-se adotar o mesmo padrão de comportamento fiscal do contribuinte apurado nas saídas acobertadas*”.

Assim, no entender da defesa, a “alíquota média” deveria ser calculada mediante a divisão do ICMS recolhido sobre o total de saídas, ou seja:

$$\text{Alíquota Média} = \text{ICMS Declarado} \div \text{Saídas Totais Declaradas}$$

A empresa Impugnante justifica seu entendimento argumentando que, como produtora de rações e suplementos para alimentação animal, promove, além das saídas tributadas com aplicação das alíquotas de 7% (sete por cento), 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), saídas com redução da base de cálculo e também saídas isentas.

Assim, no seu modo de ver, a fórmula adotada pelo Fisco, por não contemplar esses diversos tipos de tributação, distorceria o cálculo da alíquota média, já que estaria considerando apenas as saídas tributadas a de 7% (sete por cento), 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), o que equivaleria à desconsideração das saídas isentas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, por sua vez, defende a metodologia adotada para o cálculo da “alíquota média” com os seguintes argumentos, *verbis*:

“O contribuinte aduz que, no cálculo da alíquota média, deveria ser considerado o montante das saídas isentas e não-tributadas.

Devem ser feitas duas análises.

A primeira é a do ponto de vista operacional: a ferramenta utilizada, aplicativo específico da SEF/MG denominado “Auditor Eletrônico”, não permite inclusões ou exclusões, calculando o índice por meio da divisão entre “valor do imposto debitado” e “valor total contábil” (entendido este como saídas tributadas), por período.

Acrescente-se que tal metodologia está de acordo com os julgados do CC/MG nos acórdãos nº 16.342/05/2ª.; 16.508/05/2ª.; 15.447/03/2ª.

A segunda ótica, do ponto de vista do direito material, remete ao fato de que não é possível caracterizar a natureza das operações que originaram o recebimento de tais valores. Poderia ser fruto de saídas tributadas à alíquota de 18%, 7%, ou mesmo serem isentas ou não-tributadas. Nessa impossibilidade, há norma expressa prevista no art. 195, §2º inciso V, “b”, do RICMS/2002:

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

(...)

b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), **será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;**

Tal posição (a de que deveria ser aplicada a maior alíquota interna) já foi decidida pela 2ª. Câmara do CC/MG no Acórdão nº 16.209/05/2ª.

No caso presente, o contribuinte teria sido favorecido com a aplicação da alíquota média, entre 10,95% e 17,98% (f. 939) e não a de 18% para todas as operações, em todos os meses.

Concluindo, haveria completa inversão do ônus da prova se se efetuassem o pleito do contribuinte: a alíquota entre 0,81063% e 4,24283% (f. 389), pois não há nenhum argumento de que as saídas (sem documento fiscal) teriam se dado na mesma proporção de suas operações regulares.

Nesse sentido e baseado em decisões do Conselho de Contribuintes/MG correto o entendimento aplicado a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

partir da divisão do “valor total do imposto debitado” pelo “valor total contábil das saídas tributadas” em cada período. A outra alternativa, também baseada nas retro-mencionadas decisões do CC/MG, seria a aplicação da alíquota de 18%, posição mais gravosa ao contribuinte, pois majoraria o crédito tributário.” (Grifos Originais)

Deve-se ressaltar que a isenção prevista para as saídas internas de rações e suplementos para alimentação animal, prevista no item “5”, do Anexo I do RICMS/02, está condicionada à regular emissão da documentação fiscal correspondente, condição estabelecida no subitem “5.1”, do mesmo Anexo, *verbis*:

Anexo I - Das Isenções		
Item	Efeitos	Hipóteses/Condições
5	Redação Original	Saída, em operação interna: a - das seguintes mercadorias, produzidas no Estado, para uso na avicultura: a.1 - ração animal, assim considerada Qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destina; a.2 - concentrado, assim considerada a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporção adequada e devidamente especificada pelo fabricante, constitua uma ração animal; a.3 - suplemento, assim considerado o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos;
	A Partir de 17/11/2006	a.4 - aditivo, assim consideradas as substâncias e misturas de substâncias ou microorganismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo, e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais; a.5 - premix ou núcleo, assim considerada a mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais;
5.1	A Partir de 18/08/2005	Para fruição da isenção, é condição que os produtos constantes da alínea “a” deste item: a - estejam registrados nos órgãos competentes do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e o número do registro seja indicado no documento fiscal ; b - tenham rótulo ou etiqueta de identificação; c - tenham sido acobertados com documento fiscal no qual conste a expressão: Mercadoria de Produção Mineira - Isenta do ICMS - Item 5 da Parte 1 do Anexo I do RICMS.
5.1	Até 17/08/2005	Para fruição da isenção, é condição que os produtos: a - constantes da alínea “a”: a.1 - estejam registrados nos órgãos competentes do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e o número do registro seja indicado no documento fiscal a.2 - tenham rótulo ou etiqueta de identificação; b - tenham sido acobertados com documento fiscal no qual conste a expressão: “Mercadoria de Produção Mineira - Isenta do ICMS - Item 5 da Parte 1 do Anexo I do RICMS”.

Portanto, corretamente agiu o Fisco em desconsiderar eventuais saídas isentas no cálculo da “alíquota média”, pois o caso dos autos se refere a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, sendo inaplicável, portanto, a isenção para as referidas operações.

Na verdade, na metodologia utilizada pelo Fisco a “alíquota média” mensal apurada foi influenciada pelos percentuais de operações sujeitas à redução da base de cálculo, benefício este também condicionado à regular emissão de documentos fiscais (item “8.5”, do Anexo IV, do RICMS/02) e, desta forma, seria inaplicável ao caso dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme salientado acima, para fins de cálculo do ICMS, o Fisco calculou a carga tributária média (mensal) suportada pelo contribuinte, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, de acordo com os dados constantes nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs) do mencionado período (fls. 74 e 210/269).

No entanto, a penalidade capitulada no inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, deve sofrer retificação em seu valor, adequando-o ao disposto no § 2º, do citado dispositivo legal, com a redação estipulada pela Lei n.º 15.956/05.

"Art. 55 -

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência."

Assim sendo, o montante da multa isolada exigida demonstrado à fl. 939, deve ser adequado de acordo com o dispositivo legal acima, observando-se que, antes de sua adequação, devem ser efetuadas as retificações feitas por esta decisão.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na taxa "SELIC", cabe ressaltar que a medida também encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma Lei, que estabelece:

"Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria Ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados no § 3º do art. 5º da Lei n.º 9.430/96, com a seguinte redação:

"Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução n.º 2.554/94, quando foi editada a Resolução n.º 2.816/96, introduzindo a taxa "SELIC" como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880/97, que revogou expressamente a Resolução n.º 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A pré citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei n.º 6763/75, já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

"Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros". (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 897/942, devendo-se ainda: 1) excluir o valor indicado no Quadro I (fl. 1.046) relativo às transferências entre contas correntes bancárias de titularidade da empresa autuada; 2) excluir as exigências relativas aos cheques devolvidos e redepósitos (Quadro III – fl. 1.056); 3) excluir os contabilistas da empresa autuada do polo passivo da obrigação tributária; 4) adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, II da Lei n.º 6763/75, ao disposto no § 2º, do mesmo dispositivo, com redação dada pela Lei n.º 15.956/05. Pela Impugnante, sustentou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oralmente o Dr. Nelson Xisto Damasceno Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2010.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**

CC/MG